

**Audience publique du 20 juin 2012**

Recours formé par  
Monsieur ...et Madame ...,... ,  
contre des bulletins de l'administration des Contributions directes  
en matière d'impôts sur le revenu des personnes physiques

---

**JUGEMENT**

Vu la requête, inscrite sous le numéro 28814 du rôle, déposée le 4 juillet 2011 au greffe du tribunal administratif par Maître Jean-Pierre WINANDY, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ...et de son épouse, Madame ..., demeurant ensemble à L-..., tendant à la réformation, sinon à l'annulation des bulletins de l'impôt sur le revenu des personnes physiques des années 2005 et 2006 émis par le bureau d'imposition Luxembourg 8 de l'administration des Contributions directes en date du 28 juillet 2010 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 23 novembre 2011 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 19 décembre 2011 par Maître Jean-Pierre WINANDY ;

Vu le courrier explicatif adressé le 12 juin 2012 par Maître Jean-Pierre WINANDY au tribunal administratif ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les bulletins critiqués ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Georges SIMON, en remplacement de Maître Jean-Pierre WINANDY, et Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 11 juin 2012.

---

Monsieur ..., et son épouse, Madame ..., déposèrent en date du 25 octobre 2006 respectivement 25 avril 2008 leurs déclarations pour l'impôt sur le revenu des personnes physiques des années 2005 et 2006.

Par courrier du 29 juin 2010, le préposé du bureau d'imposition Luxembourg 8 de l'administration des Contributions directes informa les époux ...en application du § 205 (3) de la loi générale des impôts, communément appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », que l'imposition des années 2005 et 2006 différerait sur divers points des déclarations déposées, en ce sens que divers immeubles seraient intégrés au capital d'exploitation, le préposé ayant considéré que l'activité d'achat et de vente d'immeubles serait à considérer comme activité commerciale, de sorte qu'en ce qui concerne l'année 2005 le revenu

imposable ajusté s'élèverait à ... euros et l'impôt total dû à 0 euros, et en ce qui concerne l'année 2006 le revenu imposable ajusté s'élèverait à ... euros et l'impôt total dû à ... euros, le préposé du bureau d'imposition ayant encore invité les époux ...à lui communiquer leurs observations éventuelles par écrit pour le 19 juillet 2010 au plus tard.

Monsieur...prit position par courrier daté du 5 juillet 2010, en déclarant, en substance, « être prêt à accepter la transformation de la majorité de [ses] revenus en bénéfice commercial, (...) à l'exception de la plus-value réalisée sur la vente de la maison ... ».

Le 28 juillet 2010, le bureau d'imposition Luxembourg 8 émit les bulletins d'impôt sur le revenu des années 2005 et 2006.

Le 27 octobre 2010, les époux ...firent introduire une réclamation contre lesdits bulletins auprès du directeur de l'administration des Contributions directes.

A défaut de réaction leur parvenue de la part du directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après « le directeur », les époux ...ont fait introduire, par requête déposée le 4 juillet 2011 au greffe du tribunal administratif, un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation des prédicts bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2005 et 2006 émis par le bureau d'imposition Luxembourg 8 en date du 28 juillet 2010.

### Recevabilité

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 AO, et de l'article 8 (3) de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant tranché les mérites d'une réclamation contre un bulletin d'imposition. Lorsqu'une réclamation au sens du § 228 AO a été introduite et qu'aucune décision définitive n'est intervenue dans le délai de six mois à partir de la demande, le réclamant peut considérer la réclamation comme rejetée et il peut interjeter recours devant le tribunal administratif contre la décision qui fait l'objet de la réclamation ; dans ce cas le délai de recours de trois mois ne court pas.

Le recours principal en réformation sous examen, tel que dirigé contre les bulletins d'établissement de l'impôt sur le revenu des années 2005 et 2006, introduit dans les formes et délai de la loi, est partant recevable.

Il n'y a dès lors pas lieu d'analyser le recours en annulation, formulé à titre subsidiaire.

### Quant au fond

Les demandeurs critiquent en substance la présomption de commercialité trop absolue qui leur aurait été appliquée à tort par l'administration des Contributions directes, les demandeurs estimant qu'il ne s'agirait qu'une présomption simple susceptible de preuve contraire par les contribuables.

Ils affirment, en application de ce principe, que l'immeuble sis ...à ..., aurait été acquis dans le but de le transformer et d'y vivre ensuite avec leur famille, les demandeurs avançant en preuve de cette affirmation le fait que Monsieur...utiliserait systématiquement une clause de revente quand il souhaiterait revendre à des fins commerciales ses biens immobiliers

acquis au préalable, une telle clause lui permettant en effet d'obtenir le remboursement partiel des droits de mutation, mais qu'en ce qui concerne l'immeuble sis ...à ..., celui-ci aurait été acquis sans clause de revente, de sorte que l'absence de caractère commercial de cet achat serait flagrante.

Ils donnent encore à considérer que comme l'administration des Contributions directes leur aurait opposé l'existence d'une telle clause pour conclure que les immeubles sis ... à ... et rue ... à ... ne constitueraient pas leur résidence principale, ils devraient pouvoir opposer l'absence d'une telle clause à l'administration des Contributions directes à l'égard de l'immeuble sis rue ....

Les demandeurs critiquent ensuite la position de l'administration des Contributions directes dans la mesure où elle concerne également l'épouse du couple, Madame ..., et ce au motif que celle-ci, en sa qualité d'assujettie à l'impôt distincte de son époux, et n'exerçant aucune activité professionnelle indépendante, ne saurait se voir appliquer la présomption de commercialité.

Les demandeurs en concluent par conséquent que la plus-value réalisée sur la vente de l'immeuble rue ...devrait être considérée comme relevant de l'article 99bis de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après « *LIR* », amendé par les dispositions de la loi du 30 juillet 2002 pour l'imposition sur les bénéfices de spéculation.

Les époux ...critiquent ensuite encore le rejet par l'administration des Contributions directes du caractère de résidence principale de l'immeuble de ..., sis ..., en faisant valoir, sur base de l'article 102bis LIR, que la qualité de résidence principale reposerait sur des critères objectifs et non à une notion finaliste marquant l'intention de Monsieur...de revendre son bien immobilier par une clause de revente. Ils donnent encore à considérer qu'ils auraient résidé dans cet immeuble du 1<sup>er</sup> août 2006 au 24 août 2008, soit durant plus de deux ans, et qu'ils auraient résidé dans l'appartement à ..., ... pour la période allant du 1er mars 2005 au 31 juillet 2006, alors que l'administration des Contributions directes refuserait également de considérer cet appartement comme résidence principale pour le même motif.

Le délégué du gouvernement, de son côté, après avoir rappelé qu'une activité commerciale s'apprécie à la lumière de l'ensemble des circonstances du cas d'espèce, les opérations immobilières devant être plus particulièrement appréciées non pas de manière isolée et au nom du seul contribuable, mais de manière globale, à savoir à la lumière de toutes les opérations qu'il réalise non seulement en son nom propre, mais également à travers toutes formes juridiques généralement quelconques dans lesquelles il a un intérêt ou une participation, en recherchant notamment si le contribuable recherche une exploitation de la substance de son patrimoine par transfert d'éléments substantiels de sa fortune et en tenant compte de la permanence de cette activité et de la durée de détention (longue ou courte) des immeubles litigieux, relève qu'en l'espèce Monsieur...serait agent immobilier et associé unique et gérant d'une société immobilière et que sur la période de 2001 à 2010, lui-même et son épouse auraient procédé à l'achat de 14 objets immobiliers, et en auraient vendu 12.

Il souligne encore que les objets immobiliers sis à ..., ...et à ..., ..., ...que les demandeurs entendent voir considérer comme ayant constitué leur résidence principale, auraient été acquis par ces derniers avec une clause de revente indiquant explicitement leur intention de ne pas vouloir garder les immeubles litigieux à long terme, voire en tant que logement familial, lesdits immeubles ayant en effet été cédés trois ans après leur acquisition,

et ce avec une plus-value considérable ; le délégué du gouvernement relève par ailleurs qu'il serait inhabituel et dès lors peu probable dans le chef d'un contribuable moyen de changer sa résidence principale à quatre reprises en moins de sept ans, ceci surtout lorsqu'il aurait des enfants en bas âge : dès lors ce serait à juste titre que le bureau d'imposition n'aurait pas retenu cette qualification fiscale mais classifié les immeubles litigieux comme faisant partie du capital d'exploitation des demandeurs.

La partie étatique souligne ensuite qu'en plus des activités précitées, les demandeurs auraient réalisé de nombreuses autres opérations immobilières à travers diverses sociétés civiles ; aussi, au vu de ces opérations immobilières, elle estime que les conditions de l'article 14 LIR seraient remplies.

Les demandeurs répliquent à cette argumentation en insistant que Madame... serait fonctionnaire, de sorte que, même si son mari est actif dans l'immobilier, il n'en serait pas de même pour elle, le caractère commercial de son activité n'étant pas établi en son chef.

Quant au fait que Monsieur...serait associé et gérant d'une société immobilière, ils donnent à considérer que si les statuts de la société, constituée sous forme de société à responsabilité limitée, prévoient certes un objet social, ces statuts seraient « *dénués de valeur pour dire quoi que ce soit en ce qui concerne l'activité de l'associé unique ou encore du gérant* », de sorte que l'activité de Monsieur...au nom de la société ne pourrait pas être considérée comme relevant de son activité d'agent immobilier.

De même, les demandeurs entendent encore dénier toute signification à la présence de clauses de revente dans les actes d'acquisition des divers biens immobiliers.

Par ailleurs, ils exposent les raisons justifiant pourquoi leurs résidences principales successives ont fait l'objet de ventes relativement peu après leur acquisition, raisons gisant, en ce qui concerne l'immeuble rue ...à ..., dans le fait que les demandeurs auraient été informés, peu après l'acquisition de cette maison, que s'ils allaient habiter cette maison rue ..., leurs enfants ne seraient plus acceptés à l'école européenne à ..., mais devraient fréquenter l'école européenne à ... en cours de construction. Or, Madame... travaillant au ..., il serait plus pratique que leurs enfants restent admis à l'école européenne à ... et ne soient pas obligés d'aller à l'école à ....

Enfin, ils critiquent l'attitude de l'administration des Contributions directes pour être non-conforme à la circulaire L.I.R. n° 99ter /1 du 29 décembre 1994 dont il résulterait que la plus value résultant de la réalisation de l'habitation utilisée par le contribuable à des fins d'habitation personnelle n'est pas soumise à l'impôt, sans qu'aucune autre condition ne soit prévue que celle que les biens en question soient utilisés à des fins d'habitation.

Encore que la requête introductive d'instance soit imprécise quant à sa portée exacte, étant donné que les demandeurs ont omis de préciser dans quel sens ils entendent voir le tribunal réformer les bulletins déferés, et en particulier quels redressements opérés par l'administration des Contributions directes ils entendent voir réformer, la requête introductive d'instance ne présentant qu'un dispositif des plus imprécis, tandis que le mémoire en réplique des demandeurs ne contient aucun dispositif, il résulte cependant des écrits des demandeurs que ceux-ci font grief à l'administration des Contributions directes, d'une part, d'avoir appliqué une « *présomption de commercialité trop absolue* » en ce qui concerne l'immeuble sis à ..., rue ..., d'autre part, d'avoir refusé de considérer les immeubles sis à ..., ... ainsi qu'à ..., ..., comme ayant constitué leur résidence principale et, de troisième part, du moins

incidemment, d'avoir également étendu la présomption de commercialité à Madame..., ces trois points ayant d'ailleurs aussi fait l'objet de la réclamation adressée au directeur de l'administration des Contributions directes, ces points litigieux ayant encore été confirmés par écrit par le litismandataire des demandeurs en réponse à la question afférente du tribunal.

En ce qui concerne la question de la « *présomption de commercialité trop absolue* », telle que qualifiée par les demandeurs, la question qui divise en fait les parties à l'instance est celle de savoir si les opérations immobilières litigieuses relèvent de la gestion de fortune privée ou alors d'opérations commerciales, l'administration des Contributions directes ayant, en substance, sur la toile de fond de l'activité d'agent immobilier poursuivie directement, sinon indirectement, par le demandeur, retenu une activité accrue d'achat et de vente d'immeubles dans le chef des époux ...pour en déduire une activité commerciale et *a fortiori*, pour considérer les plus-values en résultant comme bénéfice commercial.

L'article 14, alinéa 1<sup>er</sup> LIR dispose à ce sujet qu'est à considérer comme bénéfice commercial, le revenu net provenant d'une entreprise commerciale, industrielle, minière ou artisanale, l'entreprise commerciale étant définie comme « *toute activité indépendante à but de lucre exercée de manière permanente et constituant une participation à la vie économique générale...* ». Le tribunal doit dès lors examiner la transaction immobilière litigieuse ci-dessus décrite sous l'angle de vue de l'existence cumulative des quatre critères de la loi dont l'existence simultanée définit l'entreprise commerciale.

Il résulte des éléments de fait de la cause que parmi les critères de la loi, il convient d'examiner en premier lieu celui de la permanence de l'activité litigieuse, la délimitation entre l'activité commerciale et la simple gestion du patrimoine privé impliquant une appréciation de l'activité développée par le contribuable à la lumière de l'ensemble des circonstances du cas d'espèce.

Force est de prime abord de constater que les demandeurs se limitent à contester de manière générale la « *présomption de commercialité trop absolue* » leur opposée, sans apporter de quelconques précisions quant aux circonstances des différentes opérations immobilières litigieuses et sans verser une quelconque pièce permettant au tribunal d'apprécier de lui-même celles-ci, les demandeurs d'ailleurs, au travers de la lettre adressée le 5 juillet 2010 par Monsieur...à l'administration des Contributions directes, ne semblant pas contester formellement l'appréciation de l'administration (« *alors que je ne partage pas totalement votre point de vue sur la transformation de la majorité de mes revenus en bénéfice commercial, je serais néanmoins prêt à l'accepter (...)* »), exception faite de la question de la plus-value réalisée sur la vente de la maison à Luxembourg, rue des Aubépines.

Le tribunal constate ensuite, de concert avec le délégué du gouvernement, que les demandeurs ont procédé ensemble sur la période de 2001 à 2010 à l'achat de 14 objets immobiliers, et en ont vendu 12, tandis que Monsieur ..., en sa qualité affichée d'agent immobilier, a encore procédé par le truchement de sociétés civiles immobilières (les sociétés ..., ... et ...) dont il est ou était à chaque fois l'associé gérant, à un nombre important d'opérations immobilières : aussi, force est de constater que les opérations immobilières effectuées par les demandeurs soit seuls, soit par le truchement de sociétés civiles immobilières, ne constituent pas des opérations isolées, mais au contraire des opérations répétitives et fréquentes, le délégué du gouvernement ayant à ce sujet à juste titre relevé tant leur nombre relativement important que leur fréquence, résultant de périodes de détention courtes des immeubles cédés.

Par ailleurs, si l'acquisition ou la location d'objets immobiliers par un particulier peut certes être considérée objectivement comme une opération de gestion de patrimoine privé dont le but aurait été de simplifier la gestion de son patrimoine privé et d'augmenter ainsi ses revenus nets de location, de même que la revente d'immeubles est compatible avec la gestion d'un patrimoine immobilier privé, aussi longtemps que ce patrimoine sert au contribuable principalement à dégager des revenus de location<sup>1</sup>, il convient cependant, en ce qui concerne cette dernière condition dégagée par la jurisprudence, de relever que les demandeurs restent muets quant aux raisons d'être des différentes ventes opérées, les différentes acquisitions ayant d'ailleurs été soit faites sous couvert d'une clause de revente, soit avec la mention que l'acquisition n'a pas été faite à des fins d'habitation personnelle, exceptée celle relative à l'immeuble sis à ..., ....

Or, si l'administration d'un patrimoine immobilier privé n'exclut pas qu'il puisse y avoir des mutations, c'est-à-dire des acquisitions et des ventes d'immeubles, il faut que ces mutations soient comprises comme début ou fin d'une activité orientée essentiellement vers une jouissance des fruits, par notamment la location, et qu'elles ne s'analysent pas comme un négoce déguisé d'immeubles<sup>2</sup>.

En l'espèce, il résulte tant de la période courte de détention des différents immeubles vendus que de la qualification retenue par les demandeurs eux-mêmes au travers de l'utilisation quasi-systématique des clauses de revente que lesdites opérations constituaient bien des opérations commerciales, les demandeurs admettant d'ailleurs dans leur requête introductive d'instance utiliser des clause de revente « *quand il[s] souhaitent revendre à des fins commerciales [leurs] biens immobiliers acquis au préalable* ».

Sur base des considérations qui précèdent, le tribunal arrive à la même conclusion que l'administration des Contributions directes, à savoir que dans les circonstances particulières de l'espèce, développées ci-avant ainsi que dans les circonstances plus particulièrement relevées par le délégué du gouvernement, circonstances non énervées par les demandeurs, les activités immobilières des demandeurs s'analysent en des activités commerciales, caractéristique se répercutant au niveau de la qualification et de l'imposition des bénéfices afférents.

Il s'ensuit que l'intégralité du bénéfice relatif aux opérations immobilières litigieuses a *a priori* été imposée à juste titre dans la catégorie de bénéfice commercial, cette conclusion s'appliquant également en ce qui concerne l'épouse de Monsieur ..., Madame..., celle-ci étant apparue directement et en nom propre au côté de son mari dans toutes les opérations immobilières non réalisées par le biais de sociétés civiles immobilières, de sorte que le fait que la demanderesse soit fonctionnaire n'est pas de nature à disqualifier les plus-values engrangées par celle-ci en commun avec son époux comme relevant d'un bénéfice commercial.

---

<sup>1</sup> « *Private Vermögensverwaltung ist nach ständiger Rechtsprechung des BFH anzunehmen, solange sich die Tätigkeit noch als Nutzung von Grundbesitz durch Fruchtziehung aus zu erhaltender Substanz darstellt und die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte nicht entscheidend in den Vordergrund tritt. ... Die Veräusserung von Grundbesitz ist daher der privaten Vermögensverwaltung zuzurechnen, wenn der Steuerpflichtige damit höhere Erträge aus dem vorhandenen Vermögen anstrebt. Veräussert er dagegen den Grundbesitz, um Substanzwertsteigerungen auszunutzen, wird er gewerblich tätig* » (BFH, arrêt du 18 janvier 1989, BStBl 1990, II, 1051, 1052).

<sup>2</sup> H. Dostert et E. Stoffel, Le bénéfice commercial, Etudes fiscales, décembre 1997, pp.15 et 16.

Toutefois, cette conclusion générale et provisoire est à confronter aux dispositions de l'article 99bis LIR, appliqué conjointement à l'article 102bis, alinéa 1<sup>er</sup> LIR, aux termes desquelles le bénéfice résultant de l'aliénation d'un immeuble constituant la résidence principale du contribuable échappe à l'imposition, l'article 102bis, alinéa 1<sup>er</sup> LIR précisant que « *une habitation appartenant au contribuable est à considérer comme sa résidence principale, lorsqu'elle constitue sa résidence habituelle depuis l'acquisition ou l'achèvement de l'habitation ou au moins pendant les cinq années précédant la réalisation. Cette condition de durée ne doit cependant pas être remplie, lorsque l'habitation est réalisée pour des motifs d'ordre familial ou en vue d'un changement de résidence en rapport avec la profession du contribuable ou de son conjoint* », les demandeurs entendant voir bénéficier de ces dispositions en ce qui concerne les immeubles sis à ..., ..., ..., ...et à ....

Force est à cet égard au tribunal toutefois de constater que les seuls éléments mis en avant par les demandeurs concernant les immeubles sis à ..., ...et à ... ..., sont la période durant laquelle ils auraient résidé dans ces immeubles, à savoir, en ce qui concerne le premier, du 1<sup>er</sup> mars 2005 au 31 juillet 2006, et, en ce qui concerne l'immeuble sis à ..., du 1<sup>er</sup> août 2006 au 24 août 2008.

Or, les immeubles en question n'ayant pas constitué les résidences principales respectives des demandeurs pendant au moins 5 ans et les demandeurs n'ayant fait état d'aucun motif familial ou professionnel les ayant contraints de vendre ces immeubles avant la durée minimale de 5 ans, c'est à bon droit que l'administration des Contributions directes a refusé d'admettre ces immeubles en tant que résidences principales successives des demandeurs au sens de l'article 99bis LIR, et ce d'autant plus que les deux immeubles avaient été acquis par les demandeurs avec une clause de revente, certifiant à chaque fois que ces immeubles avaient été acquis dans le but explicite de leur revente.

En revanche, en ce qui concerne la maison sise à ..., ..., occupée certes par les demandeurs seulement de 2004 à 2006, il résulte du courrier précité de Monsieur...adressé le 5 juillet 2010 à l'administration des Contributions directes, et dont le contenu a été réitéré dans la réclamation subséquente adressée au directeur, que l'aliénation de l'immeuble en question, acquis pour sa part sans clause de revente, s'est imposée aux époux ...pour les raisons précitées, liées à la scolarité de leurs enfants et à la nécessité de trouver une habitation à proximité de l'école fréquentée par leurs enfants, ces raisons n'ayant ni été éternuées, ni même contestées par la partie publique, de sorte que la troisième condition exigée par l'alinéa 1<sup>er</sup> de l'article 102bis LIR, à savoir la réalisation de l'habitation avant l'échéance d'une durée minimale de 5 années pour des raisons d'ordre familial ou en raison d'un changement de résidence en rapport avec la profession du contribuable, de son conjoint ou de son partenaire, est remplie.

Il se dégage des développements qui précèdent que le recours est fondé et que le bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 2006 émis par le bureau d'imposition Luxembourg 8 de l'administration des Contributions directes en date du 28 juillet 2010 encourt la réformation en ce sens que la plus-value tirée de la vente de l'immeuble sis à ..., ...n'est pas à soumettre à imposition, et ce conformément à la demande afférente des contribuables. Partant, le montant de ... euros doit être exempté de l'impôt sur le revenu, en tant que plus-value provenant de l'aliénation d'une résidence principale.

**Par ces motifs,**

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours principal en réformation en la forme ;

au fond, déclare le recours justifié ;

partant, par réformation du bulletin d'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 2006, dit que le montant de ... euros est à exempter de l'impôt sur le revenu ;

renvoie l'affaire au directeur de l'administration des Contributions directes en vue de son transfert au bureau d'imposition compétent aux fins d'exécution ;

dit qu'il n'y a pas lieu d'analyser le recours subsidiaire en annulation ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 20 juin 2012 par :

Marc Sünner, vice-président,  
Thessy Kuborn, premier juge,  
Alexandra Castegnaro, juge,

en présence du greffier Michèle Hoffmann.

s. Hoffmann

s. Sünner

**Reproduction certifiée conforme à l'original**

Luxembourg, le 21.6.2012

Le Greffier du Tribunal administratif